

Kapitola 5.

Aplikace berního práva hmotného

Skripta

- Realizace berního práva hmotného
- Obecná autoaplikace u daní s totožným poplatníkem a plátcem
- Obecná autoaplikace u daní s rozdílnou osobou poplatníka a plátce
- Osoby zúčastněné na daňovém procesu
- Osoby zúčastněné na daňovém řízení
- Zásady řízení před správcem daně

Obsah

- 5.1. Řízení a autoaplikace
- 5.2. Osoby zúčastněné na daňovém procesu
- 5.3. Zásady řízení

Související vzory

- 5.2.1. Udělení plné moci (speciální)
- 5.2.2. Udělení plné moci (generální)

Doporučený web:

www.mfcr.cz

5.1. Řízení a autoaplikace

Hmotněprávní normy berního práva se realizují buď přímo nebo cestou aplikace. Zvláštností uplatňované metody regulace v berním právu je, že aplikace hmotného práva se děje:

- a) v řízeních před správcem daně,
- b) autoaplikací prováděnou daňovým subjektem.

Řízení před správcem daně je speciálním správním řízením, kde s ohledem na předmět řízení se buď použije nebo nepoužije podpůrně správní řád.¹ Určovatelem přípustnosti subsidiárního použití obecných předpisů o správním řízení je, zda předmětem řízení je dávka splňující kritéria legislativní zkratky „daň“ nebo zda předmětem řízení je něco jiného než „daň“ byť souvisejícího se správou daní. Toto rozlišování nabude na významu především s účinností nového správního řádu, především s ohledem na obecné instituty správního řízení, kterým je zde věnována značná pozornost.

Řízení o „dani“ označuje ZSDP jako **daňové řízení**² a vylučuje pro něj subsidiární použití správního řádu³, zbývající řízení před správcem daně ZSDP nijak nepojmenovává. Nabízí se označení nedaňové řízení, které však může být poněkud zavádějící. Půjde o řízení ve věcech správy daní, kde však předmětem řízení není daň, poplatek, odvod, záloha na ně nebo odvod za porušení rozpočtové kázně podle rozpočtových pravidel, které jsou příjmem státního rozpočtu,⁴ územního rozpočtu⁵ nebo fondu.⁶ Příkladem mohou být pokuty a jiné

¹ do 31.12.2005 zákon č. 71/1967 Sb., v platném znění, a od 1.1.2006 zákon č. 500/2004 Sb.

² § 2 odst. 1 ZSDP

³ § 99 ZSDP

⁴ ve smyslu legislativní zkratky podle § 1 odst. 1 písm. a) ZSDP

sankce, příslušenství daně nebo věci z oblasti plnění některých opatření proti praní špinavých peněz⁷ či věci spadající do omezení plateb v hotovosti.⁸

Řízení před správcem daně může být komplikováno subsidiárním použitím dalších procesních předpisů, a to celního zákona (nepřímé daně) a občanského soudního řádu (soudní poplatky). V případě správních poplatků se však subsidiárně správní řád nepoužije!

Autoaplikace je procesem nejčastěji zakončovaným aktem daňového subjektu v podobě obligatorního úkonu vůči správci daně, který má charakter deklarace existence daňového dluhu nebo i daňové pohledávky (přeplatek na dani). Nejčastěji se jedná o daňové přiznání, dodatečné daňové přiznání, daňové hlášení apod. Tímto úkonem je jednak splněna povinnost uložená zákonem daňovému subjektu a jednak je zahájen možný proces přezkoumání správnosti splnění této povinnosti a povinností souvisejících. Autoaplikace u nepřímých daní a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti plátce daně aplikuje hmotné právo vůči poplatníkovi, kterému dokonce ZSDP přiznává i možnost určitého opravného prostředku, a to žádosti o vysvětlení s možností dalšího a to již mocenského přezkoumání v rámci stížnosti.

5.2. Osoby zúčastněné na daňovém procesu

Z hlediska uspořádání osob zúčastněných na daňovém procesu můžeme rozlišovat osoby:

1. aplikující (pracovník správce daně, daňový subjekt při autoaplikaci, plátce daně vůči poplatníkovi) a
2. adresáty aplikace (účastníci řízení, poplatník ve vztahu s plátcem daně, ostatní osoby zúčastněné na řízení).

Klasický pojem procesního práva - **účastník řízení** - ZSDP nezná. Subjektem, o jehož právech, právem chráněných zájmech a povinnostech se v daňovém řízení rozhoduje, bude bezpochyby daňový subjekt, který je zařazen do katalogu osob zúčastněných na řízení, z kontextu rozuměj osob zúčastněných na daňovém řízení, vymezeného v § 7 ZSDP.

Osoby zúčastněné na daňovém řízení podle ZSDP jsou:

1. Daňové subjekty
2. Pracovníci správce daně
3. Třetí osoby.

Pojem „daňový subjekt“ byl vysvětlen v pojednání o správě daní. Pracovníci správce daně jsou zaměstnanci v pracovním poměru nebo osoby ve služebním poměru⁹ s pověřením správce daně k výkonu správy daní. Třetí osoby jsou nestejnorodým konglomerátem osob a institucí, které nejsou v daném řízení ani osobami o jejichž právech, právem chráněných zájmech a povinnostech se v rámci správy daní před správcem jedná a ani osobami, které v daném řízení rozhodují. Jednotlivé kategorie třetích osob mají svou funkci v průběhu daňového řízení, jejíž výkon má napomoci k naplnění účelu správy daní včetně požadavku na spravedlivý proces podle čl. 36 odst. 1 LZPS. Mezi třetí osoby ZSDP¹⁰ řadí:

- a) svědky a osoby přezvědné,
- b) osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení,

⁵ rovněž ve smyslu legislativní zkratky podle § 1 odst. 1 písm. b)

⁶ opět ve smyslu legislativní zkratky podle § 1 odst. 1 písm. c), kdy se jedná o příjem buď některého ze státních fondů nebo Národního fondu.

⁷ Zákon č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, v platném znění

⁸ Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění

⁹ např. podle § 12 a násl. CZ

¹⁰ § 7 odst. 3 ZSDP

- c) znalce, auditory a tlumočníky,
- d) ručitele, poddlužníky a plátce působící v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení,
- e) správce konkurzní podstaty, zvláštní správce, zástupce správce nebo vyrovnací správce,
- f) státní orgány a orgány obcí,
- g) další osoby mající povinnost součinnosti v daňovém řízení podle ZSDP.

Pojem „svědek“ je běžný v právní úpravě procesního práva¹¹ (např. § 126 OSŘ, § 35 SŘ, § 97 TR), avšak termín „osoba přezvědná“ je zvláštností daňového řízení. Osoba přezvědná je osoba, která má znalosti o povšechných poměrech určitého daňového subjektu nebo celé skupiny daňových subjektů nebo oboru činnosti či majetkového vlastnictví, které jsou předmětem zdanění.

Způsobilost je podle ZSDP konstruována tak, že každý může před správcem daně samostatně jednat v tom rozsahu, v jakém má způsobilost vlastními úkony nabývat práva a brát na sebe povinnosti.¹² Způsobilost fyzické osoby vlastními právními úkony nabývat práv a brát na sebe povinnosti, tj. způsobilost k právním úkonům, vzniká v plném rozsahu zletilostí. Podle právního řádu České republiky zletilosti se nabývá dovršením osmnáctého roku, před dosažením tohoto věku je možné zletilosti nabýt jen uzavřením manželství.¹³ Vzhledem k tomu, že ZSDP nechává otázku způsobilosti k jednání fyzických osob plně k dispozici občanskému právu, je třeba i v rámci správy daní a v jejím rámci vedených řízení respektovat tuto obecnou úpravu. Proto je nutné u nezletilých v daňovém řízení posuzovat způsobilost k právním úkonům také v souladu s ustanovením § 9 občanského zákoníku a zkoumat, zda právní úkon, který má být učiněn nezletilým je svou povahou přiměřený rozumové a volní vyspělosti osoby a jejímu věku. Způsobilost k jednání u právnických osob je ZSDP upravena poněkud nepřesně a je nutné vycházet opět z úpravy v občanském zákoníku.¹⁴ Za právnickou osobu jedná statutární orgán nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn za ni jednat.¹⁵

Zastoupení fyzické osoby je možné:

1. zákonnými zástupci – pokud fyzická osoba nemůže před správcem daně jednat samostatně pro nezpůsobilost nebo omezenou způsobilost¹⁶
2. zástupcem pro daňové řízení určeným správcem daně – pokud nebyl osobě opatrovník ustanoven soudem,¹⁷ nebo pokud není znám pobyt osoby, nepodařilo se ji doručit písemnost na známou adresu (příčemž tato osoba si nezmocnila žádného zástupce), nebo osobě ztížené duševní nebo jinou poruchou, pro kterou nemůže v řízení jednat či osobě, která není schopna přirozeně se vyjadřovat,¹⁸
3. zvoleným zástupcem.¹⁹

5.2.1. Udělení plné moci (speciální)

5.2.2. Udělení plné moci (generální)

5.3. Zásady řízení

Na řízení před správcem daně se vztahují obecné principy procesního práva a obecné principy správního procesu. Základními zásadami řízení před správcem daně (bez ohledu na to, zda jde o daňové řízení nebo ne) jsou:

¹¹ srovnej např. § 126 OSŘ, § 97 TR, § 35 SŘ

¹² § 9 odst. 1 ZSDP

¹³ § 8 OZ

¹⁴ § 18 a násl. OZ

¹⁵ § 9 odst. 2 OZ

¹⁶ § 10 odst. 1 ZSDP, § 26 a násl. OZ, § 36 zákona o rodině

¹⁷ § 10 odst. 1 ZSDP

¹⁸ § 10 odst. 2 ZSDP

¹⁹ zejména podle § 10 odst. 3 až 6 a podle § 11 ZSDP

- **Zásada zákonnosti:** Správci daně v daňovém řízení jednají v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.²⁰ Podle nálezu ústavního soudu²¹ základní zásady daňového řízení určují, že daňová politika státu má sice odpovídat jeho zájmům a že jejím cílem je správné stanovení a vybrání daně, avšak vyplývá z nich, že tato politika nemůže mít pouze jednostranný charakter.
- **Zásada součinnosti a spolupráce:** Správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty.²² Právem i povinností všech daňových subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Přitom jsou povinny dodržovat zákony i ostatní obecně závazné právní předpisy.²³
- **Zásada hospodárnosti a přiměřenosti:** Při vyžadování plnění povinností daňových subjektů v daňovém řízení volí správci daně jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.²⁴
- **Zásada volného hodnocení důkazů:** Při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.²⁵ Podle nálezu ústavního soudu²⁶ Hodnocení důkazů je věcí volné úvahy správce daně. Pouze tento posuzuje, zda má být nějaká skutečnost považována za prokázanou a v rámci této úvahy posuzuje zda provedené důkazy jsou dostačující, nebo zda je nutné je doplnit. Předmětem hodnocení je jednak každý důkazní prostředek samostatně, co do jeho věrohodnosti, pravosti, průkaznosti a jednak veškeré důkazní prostředky ve vzájemných souvislostech.
- **Zásada objektivní pravdy:** Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.²⁷ Tato zásada představuje derogaci účinnosti zastřených (simulovaných) právních úkonů, což znamená, že stav skutkový má přednost před stavem formálně právním. Zásada tedy umožňuje nepřihlížet k simulovaným právním úkonům, které jsou formálně upraveny tak, že se fakta představují odlišně od skutečnosti, za účelem snížení daňové povinnosti.²⁸ S touto zásadou zejména souvisí otázka uplatnění analogie ve veřejném právu, v této věci se vyslovil ústavní soud ve svém nálezu, kdy konstatoval, že použití analogie v právu veřejném, zejména pokud by se jim zhoršovalo právní postavení daňového subjektu, je obecně nepřípustné.²⁹
- **Zásada neveřejnosti:** Daňové řízení je vždy neveřejné.³⁰
- **Zásada mlčenlivosti:** Jakékoliv osoby, s výjimkou daňových subjektů v daňovém řízení o jejich daňové povinnosti, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co se v řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly; tato povinnost však nezprošťuje správce daně povinnosti poskytnout údaje

²⁰ § 2 odst. 1 ZSDP

²¹ I. ÚS 116/1996

²² § 2 odst. 2 ZSDP

²³ § 2 odst. 9 ZSDP

²⁴ § 2 odst. 2 ZSDP

²⁵ § 2 odst. 3 ZSDP

²⁶ II. ÚS 387/97

²⁷ § 2 odst. 7 ZSDP

²⁸ KS v Ostravě sp.zn. 10 Ca 134/96

²⁹ ÚS 3/2001

³⁰ § 2 odst. 4

osobě, která prokáže, že je oprávněna tyto údaje získat podle zvláštního právního předpisu. Této povinnosti mohou být zproštěny jen za podmínek stanovených ZSDP.³¹

- **Zásada oficiality:** Daňové řízení je povinen správce daně i z vlastního podnětu zahájit vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tom směru buď vůbec, nebo řádně své povinnosti.³²
- **Zásada rovnosti:** Všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti.³³
- **Zásada úředního jazyka:** Úřední jazyk pro jednání před správcem daně je stanoven zákonem a je jím jazyk český nebo slovenský. Písemný styk se správcem je veden vždy v jednom z těchto jazyků a rovněž listinné důkazy musí být opatřeny úředním překladem, zde však může správce daně v odůvodněných případech od úředního překladu upustit. Při ústním jednání je možné připustit tlumočnicka zapsaného v seznamu tlumočnicků, a to obecně na náklady daňového subjektu, nejedná-li se o občana České republiky příslušejícího k národnostní nebo etnické menšině³⁴, který je oprávněn jednat ve svém jazyce, v tomto případě náklady na tlumočnicka nese správce daně. Tlumočnicka si obstarává daňový subjekt. S ohledem na ústavní právo na spravedlivý proces má každý, kdo prohlásí, že neovládá jazyk, ve kterém se před správcem daně jedná, právo na tlumočnicka,³⁵ proto nelze ze strany správce daně rozvažovat o tom, zda tlumočnicka připustí či nikoliv. V případě, že si daňový subjekt tlumočnicka neobstará, musí jej zajistit správce daně. Co do nákladů rozhodne s použitím pravidla obsaženého v § 3 ZSDP a mají-li být náklady na tlumočnicka k tíži daňového subjektu, pak tyto náklady správce daně přeneše na daňový subjekt aplikací § 30 odst. 7 ZSDP. Nepřipuštění tlumočnicka je důvodem ke zrušení rozhodnutí.

³¹ § 2 odst. 5 ZSDP

³² § 2 odst. 6 ZSDP

³³ § 2 odst. 8 ZSDP

³⁴ zákon č. 273/2001 Sb., o právech příslušníků národnostních menšin a o změně některých zákonů, v platném znění

³⁵ čl. 37 odst. 4 LZPS